Urteil vom 29. April 2014, VIII R 35/13

Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei Kapitalerträgen aus einer Stundungsvereinbarung zwischen Angehörigen i.S. des § 15 AO - Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 29.04.2014 VIII R 9/13

BFH VIII. Senat

EStG § 32d Abs 1, EStG § 32d Abs 2 S 1 Nr 1 Buchst a, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, AO § 15, GG Art 6 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, GG Art 3 Abs 1, AStG § 1 Abs 2, InsO § 138, UStG § 10 Abs 5 Nr 1, EStG § 32a Abs 1, EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 15. April 2013, Az: 8 K 3100/11

Leitsätze

Die Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 32d Abs. 1 EStG auf Kapitalerträge, die aus der Stundung einer Kaufpreisforderung erzielt werden, ist nicht nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG ausgeschlossen, wenn Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge zwar Angehörige i.S. des § 15 AO sind, für eine missbräuchliche Gestaltung jedoch keine Anhaltspunkte vorliegen .

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2009 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden.

2 Die Klägerin war Gesellschafterin der ... KG (KG), der ...-GmbH und der ... GbR (GbR). Im Jahr 2008 veräußerte sie die Beteiligungen an ihren Bruder. Im Gesellschaftsvertrag der von dem Vater der Klägerin gegründeten KG und GbR war hinsichtlich der Modalitäten der Kaufpreiszahlung geregelt, dass der Kaufpreis in drei gleichen Raten zu zahlen war. Das Auseinandersetzungsguthaben war ab dem Tag des Ausscheidens mit dem Zinssatz für Kontokorrentkredite der Hausbank zu verzinsen und zu besichern. Die Stundungsvereinbarung wurde wie gesellschaftsvertraglich vereinbart vollzogen. Der Bruder zahlte der Klägerin im Streitjahr 2009 zuzüglich zu der ersten und zweiten Rate des Kaufpreises Stundungszinsen in Höhe von insgesamt 39.704 €.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr diese Zinserträge als Kapitaleinkünfte, die der tariflichen Einkommensteuer unterliegen, da es sich bei dem Schuldner der Kapitalerträge um eine nahestehende Person handle, sodass die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) ausgeschlossen sei. Das folgende Einspruchsverfahren blieb ohne Erfolg. Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 2020 veröffentlichten Urteil vom 16. April 2013 8 K 3100/11 ab.

4 Die Kläger tragen zur Begründung ihrer Revision vor, dass allein aus dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer nicht auf ein Näheverhältnis i.S. des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG geschlossen werden könne. Andernfalls verstoße die Regelung gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz, da einander nahestehende Personen höher besteuert würden als fremde Dritte, ohne dass dies sachlich gerechtfertigt sei.

5 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 16. April 2013 8 K 3100/11 aufzuheben und unter Änderung des Einkommensteuerbescheids für 2009 vom 14. Oktober 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. August 2011 die tariflich besteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen um 39.704 € zu verringern, die nach § 32d Abs. 1 EStG besteuerten Einkünfte um diesen Betrag zu erhöhen und die Einkommensteuer entsprechend herabzusetzen.

6 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

7 Zur Begründung seines Antrags nimmt es Bezug auf die Ausführungen des FG, denen es sich anschließt. Nur durch eine typisierende Betrachtungsweise sei sichergestellt, dass der in § 32d Abs. 2 EStG normierte Gesetzeszweck auch umgesetzt werde.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abänderung des Einkommensteuerbescheids für 2009 vom 14. Oktober 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. August 2011 mit der Maßgabe, dass die tariflich besteuerten Einkünfte der Klägerin aus Kapitalvermögen um 39.704 € verringert und die nach § 32d Abs. 1 EStG besteuerten Einkünfte um diesen Betrag erhöht werden und die Einkommensteuer entsprechend herabgesetzt wird. Die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).

9 1. Das FG hat zu Recht festgestellt, dass die von der Klägerin vereinnahmten Stundungszinsen der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG unterliegen. Sie waren, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist, den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen (vgl. Senatsurteil vom 16. Dezember 1997 VIII R 11/95, BFHE 185, 205, BStBl II 1998, 379). Umstände, die dagegen sprechen, dass die Stundungsvereinbarung einem Fremdvergleich standhält, d.h. wie unter fremden Dritten vereinbart wurde (s. hierzu im Einzelnen Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Oktober 2013 X R 26/11, BFHE 242, 516, BStBl II 2014, 374; vom 17. Juli 2013 X R 31/12, BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015), liegen nicht vor.

10 2. Zu Unrecht hat das FG jedoch den gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 32d Abs. 1 EStG) nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG als ausgeschlossen angesehen. Die Klägerin als Gläubigerin und ihr Bruder als Schuldner der Kapitalerträge waren keine einander nahestehende Personen im Sinne dieser Vorschrift.

11 a) Gemäß § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG gilt der gesonderte Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG nicht für Kapitaleinkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, wenn Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge einander nahestehende Personen sind. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat die Anwendung dieses Ausnahmetatbestands in seinen Schreiben vom 22. Dezember 2009 IV C 1-S 2252/08/10004 (BStBl I 2010, 94) und vom 9. Oktober 2012 IV C 1-S 2252/10/10013 (BStBl I 2012, 953) --jeweils Rz 134-- für das Streitjahr in verfassungskonformer Rechtsfortbildung dahingehend eingeschränkt, dass der Abgeltungsteuersatz nur dann ausgeschlossen sein soll, wenn die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften sind, die der inländischen Besteuerung unterliegen. Dies ist vorliegend der Fall. Es ist somit entscheidungserheblich, ob die Klägerin als Gläubigerin der Kapitalerträge und ihr Bruder als deren Schuldner einander nahestehende Personen im Sinne der gesetzlichen Regelung sind.

12 b) Bei dem Begriff "einander nahestehende Personen" handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der auslegungsbedürftig ist. Dies steht dem rechtsstaatlichen Erfordernis nach Normenbestimmtheit nicht entgegen, da unüberwindliche Auslegungsprobleme nicht ersichtlich sind.

13 c) Was unter dem Begriff der "nahestehenden Person" zu verstehen ist, wird im Einkommensteuergesetz selbst nicht geregelt. Zwar ist der Begriff in § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes (AStG) und § 138 der Insolvenzordnung (InsO) gesetzlich definiert. Eine analoge Anwendung ist jedoch aufgrund des unterschiedlichen Zwecks der Regelungen ausgeschlossen. Während es Ziel des § 1 Abs. 2 AStG ist, das ertragsteuerliche Ergebnis am Maßstab des Fremdvergleichs zu korrigieren, ist nach dem Wortlaut des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG die Marktüblichkeit der Zinsvereinbarung für den Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes ohne Bedeutung. Gegen eine analoge Anwendung der Definition des § 138 InsO spricht, dass diese auf einen anderen Regelungsbereich zugeschnitten ist (vgl. auch Urteil des Bundesgerichtshofs vom 17. Februar 2011 IX ZR 131/10, BGHZ 188, 363). Gleiches gilt für den von der Rechtsprechung des BFH entwickelten Begriff der "nahestehenden Person" bei einer verdeckten Gewinnausschüttung (Worgulla, Der Erbschaft-Steuer-Berater --ErbStB-- 2010, 151, 154; Behrens/

Renner, Betriebs-Berater --BB-- 2008, 2319, 2321; a.A. Blümich/Treiber, § 32d EStG Rz 69; Lambrecht in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 32d Rz 11) und für die Regelung des § 10 Abs. 5 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes.

14 d) Nach dem Wortsinn fallen unter den Begriff der "nahestehenden Person" alle natürlichen und juristischen Personen, die zueinander in enger Beziehung stehen. Hierzu gehören auch Angehörige i.S. des § 15 der Abgabenordnung, da bei diesem Personenkreis bereits das auf der Verwandtschaft, dem Verlöbnis oder der Eheschließung beruhende Näheverhältnis auf eine enge Bindung schließen lässt (so das BMF in seinen Schreiben in BStBl I 2010, 94, und in BStBl I 2012, 953, jeweils Rz 136; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 33. Aufl., § 32d Rz 8; Boochs in Lademann, EStG, § 32d EStG Rz 18a; a.A. Storg in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 32d Rz 20a; Baumgärtel/Lange in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32d EStG Rz 20; Worgulla, ErbStB 2010, 151, 154; Behrens/Renner, BB 2008, 2319, 2321; Schulz/ Vogt, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2008, 2189, 2191 ff.; Blümich/Treiber, a.a.O., § 32d Rz 69; Lambrecht in Kirchhof, a.a.O., § 32d Rz 11; Fischer, DStR 2007, 1898 f.; Harenberg/ Zöller, Abgeltungsteuer 2011, 3. Aufl., S. 124; Griesel/ Mertes, Die neue Abgeltungsteuer, Rz 200 ff.).

15 Diese weite Auslegung des gesetzlichen Tatbestands widerspricht jedoch dem Willen des Gesetzgebers, den er in der Gesetzesbegründung zu § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG zum Ausdruck gebracht hat. Danach soll ein Näheverhältnis nur dann vorliegen, wenn die Person auf den Steuerpflichtigen einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige auf diese Person einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder eine dritte Person auf beide einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die nahestehende Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat (BTDrucks 16/4841, S. 61). Danach ist ein lediglich aus der Familienangehörigkeit oder Ehe abgeleitetes persönliches Interesse nicht ausreichend, um ein Näheverhältnis i.S. des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG zu begründen.

16 Legt man der Auslegung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG diese vom Gesetzgeber intendierte Definition des Begriffs der "nahestehenden Person" zugrunde, ist der Ausschlusstatbestand vorliegend nicht erfüllt. Es gibt weder Anhaltspunkte dafür, dass zwischen der Klägerin und ihrem Bruder ein Abhängigkeitsverhältnis bestand, noch dass diese auf den jeweils anderen einen außerhalb der Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss ausübten, noch dass die Vertragsparteien ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hatten. Die ratenweise Auszahlung und Stundung des Auseinandersetzungsguthabens im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters war bereits bei der Gründung der KG im Gesellschaftsvertrag geregelt worden. Zu diesem Zeitpunkt waren weder die Klägerin noch deren Bruder an der KG beteiligt, sodass nicht ersichtlich ist, dass sie auf die gesellschaftsvertragliche Verankerung und Ausgestaltung der Stundungsvereinbarung Einfluss nehmen konnten. Eine missbräuchliche Gestaltung zur Ausnutzung des Abgeltungsteuersatzes ist danach nicht gegeben.

17 e) Diese nach dem Willen des Gesetzgebers erforderliche Einschränkung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG ist auch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten. Auf die Ausführungen hierzu im Senatsurteil vom 29. April 2014 VIII R 9/13 (BFHE 245, 343) wird verwiesen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de